

# O exame crítico das classificações existentes do critério temporal da norma de natureza jurídico-tributária

Eduardo Morais da Rocha\*

## 1 Considerações preliminares

Embora seja lícito ao legislador definir o momento em que a obrigação tributária surge, a sua discricionariedade será sempre relativa, uma vez que existem princípios constitucionais — dentre eles, o da irretroatividade tributária — que, em face de seu caráter absoluto, vincularão e, ao mesmo tempo, conformarão o mister legislativo, bem como as funções dos demais poderes constituídos. Isso porque, com a promulgação da Carta Magna de 1988, foi dado caráter absoluto ao princípio da irretroatividade em sede tributária<sup>1</sup>, de forma a não mais se admitirem interpretações que mitiguem ou temperem o seu campo eficaz.

Da forma como foi positivado o princípio da irretroatividade em nossa ordem jurídico-tributária, verifica-se que houve uma insistência do constituinte na proteção da confiança na lei, possibilitando aos contribuintes fazer um planejamento tributário sério, fundamentado na previsibilidade e na não surpresa, com substrato forte na segurança jurídica. Por tais motivos, no Brasil, o princípio da irretroatividade na esfera tributária merece enfoque próprio, distinto de outros ordenamentos jurídicos, não podendo, desta feita, serem importadas as ideias e as fórmulas preconcebidas em países estrangeiros como se fossem prontas e acabadas à nossa realidade jurídica, até mesmo porque, em determinados impostos, o princípio da irretroatividade da lei deve ser conjugado com o da anterioridade e/ou da espera nonagesimal.

Por isso, tentar-se-á aqui buscar uma interpretação que preserve a supremacia da Constituição e não dissolva a eficácia dos princípios constitucionais tão caros à sociedade, como o da segurança jurídica, o da irretroatividade da lei, o da anterioridade e o da capacidade econômica.

## 2 A correlação entre o tempo e a norma

Segundo Kant<sup>2</sup>, toda a percepção (conjunto das sensações organizadas) do conhecimento da humanidade está calcada no binômio *espaço-tempo*. Por conseguinte, é por meio do espaço e do tempo, que o homem coordena e organiza o conjunto de estímulos que recebe da natureza em estado bruto, para, lapidando-os, formar a sua percepção, que será posteriormente organizada e formará o pensamento, que, por sua vez, organizado, formará a porta do conhecimento, que dará azo à ciência. Portanto, o espaço e o tempo<sup>3</sup> são importantes elementos para a coordenação e a seleção dos estímulos que recebemos da natureza, dando ordem e organização a um sistema que culminará na formação do pensamento humano.

Ressalta Kant<sup>4</sup> que o tempo e o espaço não são coisas tangíveis, porém modos de percepção, formas de emprestar coerência às sensações, existindo, pois, o espaço e o tempo, *a priori*, em qualquer experiência humana, porque sem elas todas as nossas sensações jamais seriam coordenadas e transformadas em percepções. Assim, nenhuma experiência futura poderá existir sem o tempo, elemento absoluto e imperativo a todo processo de compreensão do homem.

Vê-se a importância do aspecto temporal nas palavras do próprio Immanuel Kant:

1. O tempo não é um conceito empírico de uma experiência qualquer. Já que nem a

\* Pós-doutor em Ciências Jurídico-Políticas (2016) pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, sob a supervisão do Professor Doutor Jorge Miranda. Doutor em Direito e Justiça (2015) pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG e Mestre em Direito Tributário (2005) pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG, ambos sob a orientação da Professora Doutora Misabel Derzi. Atual juiz federal titular da 27ª Vara da Seção Judiciária de Minas Gerais (desde 2002). Juiz federal titular da 4ª Vara da Seção Judiciária do Piauí (2001-2002). Juiz federal substituto da Seção Judiciária do Distrito Federal (1998-2001). Promotor de justiça adjunto do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (1997-1998). Associado da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT.

<sup>1</sup> Cf. art. 150, III, a, da Constituição Federal.

<sup>2</sup> KANT, Immanuel. *Crítica da razão pura*. São Paulo: Martin Claret, 2002, pp. 65-164.

<sup>3</sup> Ibidem, pp. 67-87.

<sup>4</sup> Idem.

simultaneidade nem a sucessão se apresentariam na percepção se a representação do tempo não se constituísse em seu fundamento *a priori*. Só pressupondo essa representação podemos demonstrar a nós mesmos a existência de uma coisa num só e mesmo tempo — simultaneamente — ou em tempos diferentes — sucessivamente.

2. O tempo é uma representação fundamental que constitui a base de todas as intuições. É impossível suprimir o próprio tempo no entendimento dos fenômenos em geral, conquanto se possam perfeitamente separar os fenômenos em geral. O tempo é, sem dúvida, concebido *a priori*. Toda a realidade dos fenômenos é possível somente no tempo. Pode-se prescindir de todos os fenômenos, mas o tempo não pode ser suprimido — enquanto condição geral da sua possibilidade.<sup>5</sup>

Por ser o tempo o substrato das intuições humanas, esse se revela, segundo Niklas Luhmann, como “preocupação central do Direito”, tendo em vista que o Direito, por ser também produto da criação do pensamento humano, pretende regular, por meio da norma, as condutas futuras. Confira-se:

A estreita relação entre o direito e o tempo já se insinua na normatividade enquanto transposição temporal, e até mesmo já no caráter do direito enquanto estrutura de expectativas — mas apenas se insinua, permanecendo inicialmente impenetrável. A expectativa contém um horizonte futuro da vida consciente, significa antecipar-se ao futuro e transcender-se além daquilo que poderia ocorrer inesperadamente. A normatividade reforça essa indiferença contra eventos futuros imprevisíveis, busca essa indiferença tentando desvendar o futuro. *O que acontecerá no futuro torna-se a preocupação central do direito*. Quanto futuro será necessário para que se possa viver sensatamente no presente, isso constitui uma variável essencialmente evolutiva, e aí reside o ponto onde as mudanças nas necessidades sociais invadem o direito.<sup>6</sup> (Grifo nosso).

Assim, o Direito pretende tornar previsível o futuro, impondo condutas e padrões de comportamento humano, utilizando-se, para isso, das normas jurídicas.

## 2.1 O aspecto temporal da norma tributária

Na norma jurídica, será o aspecto temporal que estabelecerá o momento da ocorrência do fato

jurígeno, ou seja, o instante em que ocorrerá a hipótese prevista abstratamente na norma.

No caso específico da norma tributária, o seu aspecto temporal delimitará o instante do surgimento do fato jurígeno e a formação da relação jurídico-tributária de índole obrigacional.

A importância do aspecto temporal da norma tributária não se restringe à definição do momento do surgimento da relação jurídica de índole obrigacional, pois tal aspecto da norma, segundo Mary Elbe, é imprescindível, ainda, para:

I – o respeito e o atendimento aos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade aplicáveis aos tributos, pois as leis que instituem ou majorem tributos somente poderão produzir efeitos a partir do exercício financeiro seguinte ao da sua publicação, e essas leis não poderão retroagir para alcançar fatos geradores ocorridos antes da sua vigência;

II – o lançamento, independentemente da época em que for efetuado, de conformidade com o art. 144 do CTN, deverá reportar-se, sempre, à data de ocorrência do fato gerador, devendo-se reger pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Tal assertiva implica que, ocorrido o fato gerador e nascida a obrigação tributária, tem-se por constituída uma situação jurídica sob a égide de uma determinada lei. Tal lei permanecerá regendo essa situação, mesmo que seja revogada ou alterada em momento posterior, exceto nas hipóteses de aplicação da retroatividade da norma interpretativa ou da norma mais benéfica no que se referir às infrações;

III – a demarcação do prazo decadencial do direito de a Fazenda Pública lançar, isto é, no que se refere à contagem do início do prazo de que dispõe o Fisco para exercer o seu poder-dever de constituir o crédito tributário, visando aferir a ocorrência, ou não, do fato gerador e garantir esse crédito, que é um bem público indisponível.<sup>7</sup>

Sacha Calmon, por sua vez, ressalta que a importância do aspecto temporal se sobressai principalmente no caso de tributos apurados dentro de certo período de tempo, como o imposto de renda,

(a) para saber que legislação — levando-se em linha de conta a mutabilidade das regras jurídicas — deve reger a apuração do imposto devido; e  
(b) para assegurar a prevalência dos princípios da

<sup>5</sup> Ibidem, p. 73.

<sup>6</sup> LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito II*. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1985, p. 166.

<sup>7</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto de renda e proventos de qualquer natureza*. São Paulo: Manole, 2004, pp. 127-128.

anterioridade e da irretroatividade, em relação às leis que regulam os fatos jurídicos, geradores da obrigação de pagá-lo.<sup>8</sup>

Assim, o aspecto temporal da norma tributária não é importante só para estabelecer o momento do surgimento da obrigação tributária, mas também para determinar a contagem do prazo decadencial, verificar a legislação aplicável ao ato ou procedimento administrativo de lançamento e para servir de parâmetro para a determinação da lei aplicável ao fato jurídico, diante dos princípios da irretroatividade e da anterioridade.

## 2.2 Classificação do aspecto temporal da norma

Quanto à estruturação do fato gerador, Amílcar de Araújo Falcão classifica-o como simples ou complexo:

Estruturalmente, o fato gerador pode ser um fato simples ou complexo.

No primeiro caso, teremos um fato isolado, único ou singelo.

Já se vê que como tal se considerará quer um fato, quer, consoante destacamos na definição dada no Capítulo I, um estado de fato.

No caso do fato complexo, ter-se-á em presença u'a multiplicidade de fatos congregados de modo a constituir, para repetir as expressões de Mario Bracci, uma unidade teleológica objetiva.

Se o fato gerador consistir em um fato complexo ou, como o designamos na definição, em um conjunto de fatos, evidente é que a produção do efeito jurídico genético sobre a relação tributária somente se verificará quando estiverem integrados todos os seus elementos.<sup>9</sup>

Na classificação, portanto, que leva em conta a estruturação do fato gerador, se este for constituído por um fato único, será chamado de instantâneo; se a sua estruturação depender de um conjunto de fatos, será denominado de complexo.

Ressalta Amílcar Araújo Falcão, no entanto, que, quando considerado o processo de formação do fato gerador em função do tempo, ou seja, em relação ao momento do surgimento da obrigação tributária, ter-se-á uma outra classificação que divide os fatos

geradores em instantâneos ou complexivos. Verifique-se:

Instantâneos são os fatos geradores — "obrigações tributárias simples, no que respeita ao fato gerador", no dizer de Merck — que ocorrem num momento dado de tempo e que, cada vez que surgem, dão lugar a uma relação obrigacional tributária autônoma. Exemplo: fato gerador venda em relação ao imposto de vendas e consignações; o fato gerador importação (isto é, transposição de lindes, limites ou barreiras aduaneiras), em relação ao imposto de importação etc.

Complexivos ou periódicos (*fattispecie continuative*, segundo Vanoni) são os fatos geradores — "obrigações tributárias complexas, no que respeita ao fato gerador" — cujo ciclo de formação se completa dentro de um determinado período de tempo (*Zeitrabschnitt, Steuerabschnitt, periodo d'imposta*) e que consistem num conjunto de fatos, circunstâncias ou acontecimentos globalmente considerados. Exemplo: o fato gerador renda (isto é, o fluxo de riqueza que vem ter às mãos do seu destinatário e que importa num aumento de seu patrimônio, durante um período de tempo determinado), em relação ao imposto de renda (sistema de arrecadação mediante lançamento).

Essa distinção não tem valor meramente acadêmico. Pelo contrário, ela se destina a solucionar problemas práticos ou concretos de alta relevância jurídica.<sup>10</sup>

Desse modo, por tal classificação, o aspecto temporal do fato gerador pode ser instantâneo, no caso de a obrigação jurídico-tributária instaurar-se com o surgimento daquele fato uno previsto abstratamente na norma, ou, ainda, ser complexo, no caso de o surgimento da obrigação tributária demandar uma soma de fatos considerados conjuntamente dentro de certo período.

Adverte Eduardo Maneira, todavia, que aos fatos geradores instantâneos e aos complexivos a doutrina acrescentou o fato gerador continuado, que seria atinente àqueles impostos cujos fatos geradores "configuram situações duradouras que se desdobram no tempo"<sup>11</sup>, de modo que, por tal classificação, seriam o ISS, o IPI e o ICMS lições de fatos geradores instantâneos; o IR e o CSSLL, casos de complexivos; e o ITR, IPVA e IPTU, hipóteses de continuados.

<sup>8</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 313.

<sup>9</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. *O fato gerador da obrigação tributária*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 68.

<sup>10</sup> Ibidem, pp. 70-71.

<sup>11</sup> MANEIRA, Eduardo. *Princípio da não surpresa*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 94.

O professor Paulo Barros Carvalho<sup>12</sup> faz críticas veementes à classificação dos fatos jurídicos em simples ou instantâneos, complexivos (ou complexos) e continuados. Isso porque, para o declinado catedrático, não importa o processo de formação ou estruturação do fato gerador, tendo em vista que juridicamente relevante é o resultado deste processo, pois é sobre esse que incidirá o comando da norma; sendo assim, para ele, todos os fatos geradores instantâneos.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, antes de concluído o seu processo de estruturação, não haverá que se falar em fato jurídico suficiente para a incidência da norma, pois ela somente juridicizará o fato quando estiverem presentes todos os elementos descritos na sua hipótese. Consequentemente, na visão carvalhiana, a classificação dos fatos geradores em simples, complexivos ou continuados seria imprecisa por desconsiderar a incidência automática da norma, conforme se depreende de trecho de sua obra, em que faz alusão à aula proferida no *II Curso de Especialização em Direito Tributário*, promovido pela PUC/SP:

Mas essa segunda classificação é infundada, como salienta, precisamente porque ignora dado fundamental, qual seja, o da incidência automática da lei tributária. Para que fosse possível, mister seria que pudéssemos conceber um fato que vai acontecendo aos poucos, sendo que a ordem jurídica, concomitantemente, vai reconhecendo, de modo parcial, os eventos que forem ocorrendo, o que evidentemente seria um grande absurdo. Por mais complexo que seja o fato objeto de consideração pela lei tributária, só se poderá falar em fato gerador no momento exato em que estiver completa a figura típica. Se for constituído, digamos, por 100 elementos e apenas 99 ocorrerem, nada existirá de relevante para o Direito. É como se nada houvesse acontecido. Seria o mesmo que nenhum dos 99 jamais haver ocorrido.

Por tudo isso se pode concluir que todos os fatos são instantâneos, não tendo cabimento a classificação bipartida adotada unanimemente pela doutrina.<sup>13</sup>

Não bastando isso, Paulo de Barros critica ainda a palavra “complexivo”, inexistente no vernáculo

nacional, sendo, segundo ele, uma tradução açodada da palavra *complessivo*, de origem italiana.<sup>14</sup>

Como alternativa às classificações existentes, o professor paulista<sup>15</sup> propõe a classificação da hipótese normativa nos seguintes termos: a) em normas que estatuem expressamente o instante para o surgimento do fato jurídico; e b) em normas que não fazem menção alguma ao momento da ocorrência do fato jurídico.

O sempre lembrado Geraldo Ataliba acolhia com todo o entusiasmo a classificação proposta por Paulo de Barros Carvalho, que, para ele, rebate, com argumentos unicamente jurídicos, as outras classificações propostas. Confira-se:

Na verdade aí está dito, com toda simplicidade, o que interessa considerar, não importando ao intérprete se o fato qualificado pela lei se consuma num átimo ou se depende de penoso e lento processo pré-jurídico para se consumir. Só o que é relevante é o momento de sua consumação. Só então é ele fato jurídico, fato impenível.<sup>16</sup>

A nosso sentir, nenhuma das classificações propostas do aspecto temporal da norma tributária é satisfatória, em especial a colacionada por Paulo de Barros Carvalho, pois tais classificações podem dar azo à mitigação de princípios constitucionais que limitam o poder de tributar do Estado, principalmente em face da reconhecida periodicidade de alguns tributos, em que, em casos como o imposto de renda, é imperativo que se faça uma análise comparativa entre os fatos jurídicos surgidos em certo período de tempo.

Por isso, Sacha Calmon Navarro Coêlho propõe uma classificação que não reduza o âmbito de proteção dos princípios constitucionais que limitam o poder de tributar do Estado, como os princípios da irretroatividade e da anterioridade.

Nessa classificação, ressalta Sacha Calmon que, em certos impostos, como no caso do lucro imobiliário, não seria necessária a norma determinar o momento de ocorrência do fato gerador. Todavia, para tributos como o imposto sobre renda, pelo fato de seu aspecto temporal ser apurado em determinado período, entre um marco inicial e outro final bem definidos, não

<sup>12</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 267.

<sup>13</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002, pp. 137-138.

<sup>14</sup> Ibidem, p. 140.

<sup>15</sup> Ibidem, pp. 140-142.

<sup>16</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. 3. tir. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 92.

pode, segundo ele, ser desconsiderado o seu processo de formação, sob pena de macularem-se princípios constitucionais, como o da anterioridade e o da irretroatividade.

Em relação a tributos chamados “periódicos”, ou seja, aqueles que o aspecto temporal demanda uma “sucessão encadeada de unidades de tempo”,<sup>17</sup> Sacha Calmon faz distinção entre a periodização do imposto de renda e a dos impostos sobre patrimônio (IPTU, ITR e IPVA), acrescentando, ainda, que, no seu ponto de vista, impostos como o ICMS e IPI seriam também periódicos, cuja apuração dos resultados em vez de anual seria mensal. Confira-se:

De fato há impostos que a todo o momento incidem, sem ser necessária na lei a determinação temporal exata de sua ocorrência. É o caso do lucro imobiliário (tipo de imposto sobre ganhos de capital): feita a transação e existente lucro, dá-se a incidência.

Basta ao aplicador da norma verificar a lei vigente no exercício fiscal anterior (princípio da anterioridade) e aplicá-la ao caso, dela extraindo a base de cálculo, as alíquotas e outros dados necessários. Na linha pontilhada do tempo, um ponto-fato, único, tributável, aconteceu. Os olhos do aplicador voltam-se para a lei antes vigente, no ano anterior. Vejamos agora o fato jurígeno do IPTU. Este é ser ou estar alguém proprietário em dado dia do ano civil. O imposto é cobrado uma vez só por ano. E ‘n’ pessoas podem ser proprietárias do imóvel num mesmo ano, mas somente a que for proprietário no dia azado, definido em lei, pagará o imposto. Assim, o ‘ser proprietário’ (aspecto material da hipótese de incidência) torna-se relevante à medida que este ‘ser proprietário’ coincide com o dia, digamos 22 de janeiro de dado ano civil, eleito como o dia da ocorrência do fato gerador. Quem for proprietário nesta data é o sujeito passivo *de jure*. Ao aplicador da lei basta verificar a lei vigente em 31 de dezembro do ano anterior extratando a base de cálculo e as alíquotas.

Agora, note-se, o lucro imobiliário é de incidência instantânea (e indeterminada no tempo). Atrai a incidência como um ponto qualquer atrai um raio elétrico (qualquer ponto de vários pontos que formam a linha de tempo que vai de 1º de janeiro a 31 de dezembro do ano civil). O IPTU já é periódico. O momento marcado pela lei para sua incidência funciona como um para-raios. O corisco da incidência incide sobre ele e não sobre outro ponto qualquer. Se, todavia, a lei não marcar dia, será

contribuinte o proprietário do imóvel na ocasião do lançamento.

Com o imposto de renda anual, as coisas se passam diferentemente, não por ser ele ‘complexivo’ ou ‘pendente’ e sim periódico. Nele, não é só a incidência que é periódica, mas também o seu fato jurígeno (durante o ano). De saída, verifica-se que a expressão ‘fato gerador periódico’ apresenta conotações diferentes no IPTU e no IR. Neste é a apuração do imposto que é feita levando-se em conta período certo de tempo. Aliás, o IPI e o ICMS também são periódicos, nesse sentido; são periódicos por mês. O IR é periódico por ano. O IPI e o ICMS, pagos mensalmente, exigem complexas operações de compensação de débitos e créditos, estornos e adições de valores presumidos ocorridos no mês anterior. Importa verificar que em ambas as hipóteses a lei aplicável será a que estiver em vigor no dia 31 de dezembro do ano anterior (princípios da anterioridade e da irretroatividade), pouco importando que os lançamentos sejam mensais no ICMS e no IPI e anual no IR.

Acidentalmente, o IPI está livre da anterioridade, por expressa determinação constitucional. E, só por isso, as alíquotas aplicáveis cada mês são as anteriores ao mês de apuração (nunca as do mês do pagamento...).

Isto posto, tanto o ICMS quanto o IR são de apuração de resultados periódicos. Neles existem *dies a quo* e *dies ad quem*. Dentro desses lapsos de tempo ocorrem fatos jurígenos regidos sempre, pela lei em vigor em 31 de dezembro do ano anterior (princípio da anterioridade).<sup>18</sup>

Acredita-se que a classificação proposta por Sacha Calmon seja a mais consentânea com a ordem constitucional brasileira,<sup>19</sup> porque ao tempo em que reconhece para certos impostos ser prescindível a fixação expressa na lei de seu aspecto temporal, garante, por seu turno, ao contribuinte o âmbito de proteção dos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade em tributos periódicos, como o imposto de renda.

<sup>18</sup> Ibidem, pp. 319-320.

<sup>19</sup> A Professora Maria Luíza Vianna Pessoa de Mendonça discorda de Sacha Calmon, quando ele afirma ser imperativo no imposto de renda a análise da data inicial do período, eis que para a declinada tributarista importa, tão somente, a data final da consumação do período, não havendo com isso ofensa à irretroatividade da norma. (Cf. MENDONÇA, Maria Luíza Vianna Pessoa de. *O princípio constitucional da irretroatividade da lei: a irretroatividade da lei tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 1996, pp. 309-310.)

<sup>17</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit., p. 319.

## Referências

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. 3. tir. São Paulo: Malheiros, 1993.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

\_\_\_\_\_. *Teoria da norma tributária*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *O fato gerador da obrigação tributária*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

KANT, Immanuel. *Crítica da razão pura*. São Paulo: Martin Claret, 2002.

LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito II*. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1985.

MANEIRA, Eduardo. *Princípio da não surpresa*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto de renda e proventos de qualquer natureza*. São Paulo: Manole, 2004.